

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA - UFSC
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO - CSE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CCN
PROFESSOR ORIENTADOR: PROFº NIVALDO JOÃO DOS SANTOS

**AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO ATRAVÉS DE MEDIDAS NÃO-
FINANCEIRAS**

ACADÊMICA: REGINA DE SOUZA

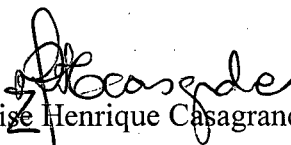
FLORIANÓPOLIS (SC)
NOVEMBRO DE 1999

Avaliação De Desempenho Através De Medidas Não-Financeiras

Acadêmica: Regina de Souza

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 8,50....., atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

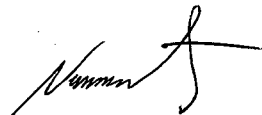
Florianópolis, 10 de dezembro de 1999.....



Profª Maria Denise Henrique Casagrande, M.Sc

Coordenadora de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:



Presidente: Profº Nivaldo João dos Santos, M.Sc



Membro: Profº Leidei João Borges



Membro: Profº Altair Borgert, M.Sc

AGRADECIMENTOS:

Ao professor Nivaldo João dos Santos, pela orientação, dedicação e atenção dispensada.

Aos meus pais pelo incentivo constante ao estudo, o orgulho demonstrado a cada batalha vencida e pelo exemplo, dedicação e carinho.

A todos os professores que contribuíram direta ou indiretamente na indicação e no fornecimento do material de pesquisa, em especial aos Professores Erves Ducati e Jôisse Lorandi.

Ao meu namorado Dirlei pela paciência, força, compreensão e privação de carinho ao longo deste caminho.

Aos colegas de curso, em especial à Viviane Schmidt e Idalice Machado, pela amizade e companheirismo demonstrados durante a formação acadêmica.

Enfim, a Deus que me dá coragem, me acompanha e ilumina meu caminho.

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO

1.1 - Considerações Iniciais	05
1.2 - Tema	06
1.3 - Problema	06
1.4 - Justificativa	07
1.5 - Objetivos	08
1.5.1 - Objetivo Geral	08
1.5.2 - Objetivos Específicos	08
1.6 - Metodologia	09

2 – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 – Avaliação de Desempenho	11
2.2 – Medidas Financeiras de Avaliação de Desempenho	14
2.3 – Medidas Não-Financeiras de Avaliação de Desempenho	16

3 – MEDIÇÃO DO DESEMPENHO EMPRESARIAL

3.1 – Medição da Performance sob a ótica Não-Financeira	21
3.2 – Eficácia	21
3.3 – Eficiência	22
3.4 - Qualidade	22
3.5 - Produtividade	23
3.6 - Qualidade de vida de trabalho	23
3.7 - Inovação	24
3.8 - Lucratividade	24

4 - MEDIDAS NÃO-FINANCEIRAS

4.1 - Medidas não-financeiras sob três perspectivas	26
4.2 - Perspectiva Dos Clientes	26
4.2.1 - Participação de Mercado	27
4.2.2 - Retenção de Clientes	27
4.2.3 - Captação de Clientes	27
4.2.4 - Satisfação de Clientes	28
4.3 - Perspectiva Dos Processos Internos da Empresa	29
4.3.1 - Inovação	30
4.3.2 - O processo de Operações	30
4.3.3 - Serviço Pós-Venda	31
4.4 - Perspectiva do Aprendizado e Crescimento	31
4.4.1 - Satisfação dos Funcionários	32
4.4.2 - Retenção dos Funcionários	33
4.4.3 - Produtividade dos Funcionários	33
5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	34
6 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	36

1 - INTRODUÇÃO

1.1 - Considerações Iniciais

Avaliando-se o contexto onde uma empresa está inserida, nota-se a presença de diversas entidades que atuam ora em parceria, ora como concorrentes (consumidores, fornecedores, instituições financeiras, empregados, etc). Este conjunto de relações que ocorrem, com maior ou menor intensidade, culminam em um conjunto complexo de gestão e estratégia empresarial. Tais situações podem gerar oportunidades ou ameaças para a empresa.

Nesse sentido, os gestores devem dominar profundamente o conhecimento sobre a organização, bem como o ambiente competitivo onde a mesma atua, devendo avaliar os reflexos desses impactos e interações para criar uma ferramenta de controle estratégico eficiente.

A função dos relatórios contábeis tem sido limitada no sentido de fornecer demonstrativos de desempenho econômico financeiro, sem a expectativa de que podem também fornecer uma idéia dos fatores que contribuem para este desempenho. Numa avaliação de desempenho, a tarefa essencial é comparar o que aconteceu em determinado período com o que deveria ter acontecido, de acordo com as circunstâncias. Raramente se pode determinar com precisão o padrão do que teria acontecido. Mas as decisões devem ser feitas e podem ser feitas com alguma certeza de que são corretas se fizer o melhor uso possível da informação disponível.

Na medida em que a concorrência entre as empresas se intensifica, seus gestores buscam novas fontes de informações sobre fatores-chaves que contribuem para o sucesso empresarial e como eles podem ser medidos. As medidas não-financeiras tendem a definir fatores potenciais que dão ou poderão dar vantagem competitiva e as características que permitam as empresas sobreviver e prosperar em seus mercados.

De um modo geral as empresas determinam fatores críticos de sucesso que consideram essenciais para implementarem de forma adequada suas estratégias. Alguns desses fatores-chaves, considerados medidas não-financeiras, são a satisfação do cliente, a excelência da fabricação, a liderança de mercado, a qualidade, a confiabilidade e a capacidade de resposta ao cliente, considerados fatores essenciais para a sobrevivência de uma empresa no mercado atual.

O uso de medidas não-financeiras dão a visão às empresas de que os resultados financeiros decorrem da bem sucedida implantação de fatores-chaves de sucesso e que podem ser detectados através de avaliações de desempenho através de controles não-financeiros.

1.2- Tema

Neste sentido, o tema deste trabalho procura enfatizar a avaliação de desempenho através de medidas não-financeiras, as quais mostram a performance da empresa além de dados financeiros (demonstrações contábeis).

1.3 - Problema

A problemática na avaliação de desempenho através de medidas não-financeiras é de como se atribuir valores monetários às melhorias observadas em uma empresa e a ligação entre as melhorias nas medidas não-financeiras e os lucros que é de difícil estabelecimento. O desafio para melhorar essa compreensão passa pelas teorias da decisão, mensuração e informação. Assim, a dificuldade consiste em definir qual a melhor decisão a ser tomada, mensurando-se os resultados a se obter e até onde os gestores podem se utilizar dessas informações para um sistema de controle estratégico.

KAPLAN e NORTON (1997:7) também verificam esta dificuldade declarando que há, como segue:

“realisticamente, a dificuldade de se atribuir um valor financeiro a esses ativos, como os novos produtos em fase de pré-produção; processos inovadores; habilidades, motivação e flexibilidade dos funcionários; lealdade dos clientes;

bancos de dados; e sistemas, provavelmente impedirá que sejam reconhecidos algum dia nos balanços das empresas. Contudo, são esses os ativos e capacidades fundamentais para o sucesso no ambiente competitivo de hoje e amanhã”.

A grande importância na avaliação de desempenho utilizando medidas não-financeiras como instrumento de medição, está na ligação entre as causas ou efeitos dessas medidas no resultado financeiro final da empresa, ou seja, a influência ou as conseqüências que estas medidas trazem ou poderiam trazer em termos monetários para uma organização.

1.4- Justificativa

Este trabalho é de grande relevância já que abre a discussão para um novo perfil dos profissionais de contabilidade, que na maioria das vezes se restringem a registrar os fatos contábeis, sem averiguar a interação desses fatos com as demais áreas da empresa e com o contexto onde a mesma encontra-se inserida. Enfatiza também a importância de se fornecer aos usuários de contabilidade modelos de medidas além de demonstrativos financeiros (demonstrações contábeis).

Segundo KAPLAN e NORTON (1997:41) os relatórios das empresas para que atendam às necessidades dos seus usuários devem:

- “*Fornecer maiores informações sobre planos, oportunidades, riscos e incertezas.
- * Concentrar-se mais nos fatores que criam valor a longo prazo, dentre os quais as medidas não-financeiras que indicam como os processos-chave da empresa estão se desempenhando.
- *Alinhar melhor as informações reportadas externamente com as informações reportadas internamente à alta administração para a gestão do negócio”.

A observância ou a avaliação de desempenho de uma empresa com o uso de medidas não-financeiras, constitui grande importância no cumprimento da missão de uma empresa que visa o seu crescimento no mercado e é de fundamental necessidade para assegurar a sua continuidade. Tendo em vista que detectam fatores ou práticas que conduzem ou poderiam conduzir resultados desejados ou até mesmo determinarem eventuais falhas de planejamento, proporcionando informações que devem servir para correções futuras.

Avaliar ou medir o desempenho de uma organização é evidenciar pontos que possam gerar maiores possibilidades de mercado ou detectar possíveis desajustes organizacionais.

Como acadêmica, desenvolver este trabalho significa contribuir para um novo perfil profissional da ciência contábil, visando atender as novas demandas de mercado uma vez que as empresas estão sendo inseridas cada vez mais em um contexto altamente globalizado e competitivo, necessitando de um suporte gerencial mais eficaz, que contemple além de resultados financeiros, ou seja, que propicie um suporte de informações ou medidas não-financeiras que permitam às empresas a geração de um resultado financeiro positivo.

Desta forma desenvolver este trabalho acadêmico trará não só conhecimentos em termos pessoais, mas trará também à teoria contábil uma reflexão sobre o tema em questão, sinalizando desta maneira para uma área de conhecimentos mais amplo do que o atual, uma vez que o estudo de medidas não-financeiras abre visões mais abrangentes das interfaces do ambiente organizacional.

1.5- Objetivos

1.5.1- Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é apresentar medidas não-financeiras de avaliação empresarial e fazer uma reflexão sobre o desempenho de estratégias desses sistemas não-financeiros.

1.5.2 – Objetivos Específicos

Este trabalho terá como objetivos específicos:

- relacionar o papel desempenhado por uma medida não-financeira às ações operacionais de uma organização;

- apresentar soluções alternativas mais prováveis através de sistemas não-financeiros que possam servir para a tomada de decisão;
- fazer uma discussão sobre os resultados financeiros e as medidas não-financeiras.

1.6 – Metodologia

“O conhecimento é a tomada de consciência de um mundo vivido pelo homem e que solicita uma atitude crítico-prática, envolvendo um mundo sensível, perceptivo e intelecto do Ser pensante” (BARROS e LEHFELD, 1990: 9). Desta maneira, entende-se que na busca do conhecimento o homem procura explicar ou entender como e por que os fenômenos ocorrem, na tentativa de evidenciar fatos correlacionados, numa visão globalizada.

Segundo BARROS e LEHFELD (1991: 10) *“o conhecimento científico é o aperfeiçoamento do conhecimento comum e ordinário, e é obtido através de um procedimento metódico; o qual mobiliza explicações rigorosas e/ou plausíveis sobre o que se afirma sobre um objeto ou realidade”*. Neste sentido o desenvolvimento de uma pesquisa requer do pesquisador um procedimento racional e sistemático e tem como objetivo a procura de respostas para algum problema. Para GIL (1996: 19) *“a pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionado ao problema”*.

Desta forma, conclui-se que as razões para se desenvolver uma pesquisa podem ser as mais variadas, isto é, pode-se ter como objetivo responder questões, tentar explicar fenômenos ou simplesmente para a acumulação de conhecimentos.

Para ANDER-EGG (1978: 28) a pesquisa é *“um procedimento reflexivo sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento”*. Neste sentido faz-se necessário a escolha de uma metodologia que atenda às necessidades do problema a se resolver ou compreender em um projeto de pesquisa.

Para NASCENTES (1972: 925) método é um *“conjunto dos meios dispostos para chegar a um fim que se deseja”*. O presente trabalho consiste em um estudo exploratório de ordem teórica, onde far-se-á necessário a revisão bibliográfica pertinente ao assunto enfocado.

Desta maneira a pesquisa deverá ser desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído de livros e artigos científicos.

Para MANZO (1971: 32) a bibliografia pertinente *“oferece meios para definir, resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não cristalizaram suficientemente”*. Assim, apesar de se desenvolver o trabalho através de pesquisa bibliográfica, não se pretende limitar ao registro dos assuntos referente ao tema em questão. Segundo MARCONI e LAKATOS (1990: 66) *“a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras”*.

A metodologia a ser utilizada no desenvolvimento deste trabalho será uma pesquisa bibliográfica de carácter exploratório, no entanto com o objetivo de trazer à tona novos conceitos e soluções alternativas no uso de medidas não-financeiras como avaliação de desempenho.

Sendo assim, esta pesquisa fará uma reflexão sobre os resultados financeiros das empresas, explicitando fatos ou características não-financeiras que influenciam direta ou indiretamente a geração deste resultado.

2 - REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 – Avaliação de Desempenho

Para PELEIAS (1992:13) *“avaliar é a determinação de valor; ou reconhecer a grandeza, a intensidade, a força de determinar a valia, o preço, o merecimento. Por sua vez, desempenhar significa cumprir aquilo que se estava obrigado exercer, cumprir, executar”*.

A avaliação de desempenho segundo PELEIAS (1992:119-120) *“corresponde à gestão econômica de operações específicas e diz respeito aos custos e contribuições destas operações ao resultado da empresa”*.

Não existe uma fórmula mágica ou mesmo uma medida exata para avaliar o desempenho dos negócios. De acordo com OLIVEIRA (1992:135) *“controle e avaliação são as funções do processo administrativo que mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos procuram medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisão, de forma que possam corrigir e reforçar esse desempenho”*.

Sendo assim, em uma avaliação de desempenho pressupõe-se a existência de parâmetros de comparação, contra os quais o desempenho é confrontado, tanto em termos físicos como financeiros.

De acordo com BEUREN (1998:75) *“a competitividade requer uma correta definição e execução das estratégias empresariais de forma a assegurar a eficácia das organizações”*. Desta forma, o processo de gestão precisa estar ligado aos sistemas de avaliação de desempenho para a operacionalização das estratégias da empresa, necessitando portanto serem monitoradas e reavaliadas, para um perfeito sincronismo entre a estratégia definida e o que está sendo definitivamente executado.

DOPUCH, BIRNBERG e DEMKI (1982:189) determinam que os sistemas de avaliação de desempenho *“são úteis para prover informação que possa contribuir para*

melhorar a qualidade de futuras decisões e balizar as tomadas de decisão". Deste modo avaliar ou medir desempenho através destes sistemas constitui um campo de informações variadas, incorporando um complexo de características essenciais na integração do processo de gestão estratégica, em suas fases de planejamento, execução e controle.

A avaliação de desempenho, para BACKER e JACOBSEN (1973:68), têm pelo menos cinco objetivos básicos:

- a) determinar até que ponto são cumpridas as responsabilidades atribuídas à direção ou por ela delegada;
- b) identificar os desvios e as suas causas com relação aos padrões predeterminados;
- c) propor medidas corretivas para as situações contrárias às metas estabelecidas;
- d) aumentar a motivação das pessoas visando a melhoria do desempenho; e
- e) quando possível efetuar comparações com diferentes divisões da empresa".

Pelo exposto, pressupõe-se que um sistema de avaliação de desempenho deve conter objetivos e metas a serem alcançadas por uma empresa, visando seu aperfeiçoamento contínuo e a determinação de fatores que elevem o seu grau de desenvolvimento no mercado. Portanto, a avaliação de desempenho em uma organização requer a integração entre indicadores, processos de gestão e infra-estrutura de suporte.

Assim sendo, os indicadores de desempenho devem refletir o espírito de aperfeiçoamento contínuo, isto é, as medidas devem ser calculadas e apresentadas de forma a demonstrar o progresso ou o desenvolvimento ao longo do tempo.

Através destas avaliações as empresas não somente analisam seu desenvolvimento ou sua performance confrontando registros entre períodos sucessivos, como fazendo comparações com outras empresas do mesmo ramo de atividade. Isto significa dizer que medir ou avaliar a performance de uma organização é dar suporte a processos de gestão empresarial na busca da competitividade e sobrevivência no mercado.

A medida que ocorrem mudanças no ambiente organizacional, estas impõe aos tomadores de decisão a necessidade da percepção e visualização de novos problemas decorrentes das modificações realizadas. Isto é, deve-se solucionar o problema antes que ele venha a se manifestar ou se intensificar, ou seja, prevenir a empresa deste risco, pode resultar em um posicionamento competitivo em relação às empresas que atuam em mercados semelhantes. Para ANTHONY (1990:22) *"chega-se às decisões essencialmente pelo*

conhecimento de que existe um problema, pela identificação de modos alternativos de resolvê-los, pela análise das conseqüências a fim de decidir qual a melhor”.

Uma visão importante, de acordo com SINK e TUTTLE (1993:148), é a medição como instrumento de melhoria:

“A medição pode também ser um impulso muito eficaz para a melhoria da performance. Pode ser usada como: ferramenta para assegurar que a estratégia seja implantada, parte integrante de sistema de suporte gerencial de alta qualidade, dispositivo para melhoria e desenvolvimento, motivador, parte natural e integrante do processo gerencial, feedback contínuo e em tempo real sobre a performance de indivíduos e grupos e mecanismo para apoiar comportamentos de melhoria contínua na organização. A medição pode ser feita e usada sem avaliação e julgamento, enfocando apenas a análise dos dados com o objetivo de compreender, por exemplo, como estamos indo - tornando-nos melhores ou piores. A medição pode ser usada de modo muito positivo e eficaz em relação à meta de melhoria constante”.

De acordo com esta visão, deve-se ter em mente que o processo de avaliação não deve ser encarado como um sistema de punição, cobrança ou método de intimidação das atitudes dos envolvidos no mecanismo de medição. Os avaliados devem estar cientes de que estão participando de um processo que poderá identificar falhas ou práticas que devam ser abolidas ou intensificadas de forma a garantir sucesso no desenvolvimento da empresa, fazendo com que a medição do seu desempenho seja encarada como um aprendizado contínuo.

Para McGREE e PRUSAK (1994:206) o aprendizado contínuo dentro da organização:

“é tanto o impulso quanto o motor que leva à mudança. Como impulso para mudança, aprendizado significa observar o ambiente para detectar sinais fortes ou fracos, sintomas precoces de ameaças ou oportunidades. É detectar mudanças que ameaçam ampliar o distanciamento entre as exigências ambientais e o fundamento atual de uma organização”.

Segundo SINK e TUTTLE (1993: 148) usamos também a medição como meio para fazer:

“previsões, análise de variações, estimativa de custos, planejamento, preparação de propostas, avaliação de pessoal, testes, controle de qualidade, controle de produção, elaboração de cronogramas, gerenciamento de projetos, sistemas de distribuição de lucros e incentivos, análise e controle orçamentário, decisões sobre investimento de capital, análise de custo/benefício, análise econômica de engenharia, etc”.

Assim o processo de avaliação ou medição de desempenho define-se como ferramenta altamente eficaz no controle estratégico das organizações, pois além de utilizar-se de

informações financeiras e não-financeiras, serve de informação para diversas áreas , ou seja, fornece dados para tomada de decisões importantes em vários departamentos das empresas.

2.2 - Medidas Financeiras De Avaliação De Desempenho

BACKER e JACOBSEN (1973:vol.1,72) explicam que *“a avaliação de desempenho com base em medidas econômico-financeiras são indispensáveis, em virtude de medirem os resultados que se relacionam com as metas propostas pela empresa”*.

São medidas que centram seu foco para servir de avaliação nas áreas de responsabilidades, considerando cada uma delas como se fosse uma entidade econômica. Os objetivos financeiros representam a meta de longo prazo da empresa: gerar retornos superiores a partir do capital investido na unidade de negócios.

Os resultados financeiros podem ser indicados através de grandezas expressas diretamente em unidades monetárias (como a receita ou o lucro) ou ainda através da combinação de grandezas expressas originalmente em unidades monetárias (como a taxa de retorno sobre o capital). Desta forma os resultados financeiros, pela leitura direta que oferecem, são os prediletos da alta gerência para avaliar o bom andamento dos negócios e a sua posição imediata de mercado.

As medidas contábeis mais utilizadas como avaliação de desempenho são lucratividade interna, o custo-padrão, os orçamentos variáveis e rentabilidade do capital empregado.

Para MOREIRA (1996:08):

“qualquer sistema de medida de desempenho que venha a ser considerado deverá levar em conta tais fatores e também alguns sinais indicadores de sucesso ou fracasso, como a fatia de mercado da empresa, seu lucro por ação, seu retorno sobre o investimento, sua capacidade de inovar, de lançar novos produtos à frente dos concorrentes e assim por diante”.

Apesar de ser reconhecidamente importante a avaliação de desempenho através de resultados financeiros, muitos autores contestam a medição utilizando apenas medidas financeiras, pois apesar de motivar o comportamento para a consecução do resultado financeiro, fica restrito apenas ao foco no sucesso financeiro, criando problemas a empresa.

OSTRENGA et al (1993:48) destacam alguns destes problemas, como segue:

- “a) o enfoque de resultados financeiros de curto prazo pode diluir o esforço de se atingir os objetivos estratégicos de longo prazo;
- b) na busca de se obter um maior resultado financeiro pode ocorrer produção em excesso (para estoques) visando com isso absorver os custos fixos indiretos, medida esta, contrária aos objetivos estratégicos; e
- c) os resultados financeiros são calculados por vezes, em relação aos orçamentos ou padrões, e estes normalmente sofrem alterações apenas de ano em ano, ou seja, qualquer acontecimento na economia ou no mercado poderá refletir um melhor ou pior desempenho neste caso”.

A medição sob esta ótica tende a ser limitada na maioria das empresas, pois são baseadas quase sempre em dados da contabilidade, de finanças, orçamentos e padrões de trabalho, isto é, tradicionalmente voltadas para fins de controle, não sendo adequadas às reais condições da empresa.

Confirmando esta idéia JOHNSON e KAPLAN (1993:219) contestam os indicadores financeiros a curto prazo quando afirmam *“a redução do conteúdo de mão-de-obra direta nos produtos finais, a intensidade do capital crescente nos processos de produção é a grande contribuição do conjunto de conhecimentos e recursos intangíveis que contribuem para tornar impossível obter uma medida válida de lucros a curto prazo”*.

Isto demonstra que os indicadores financeiros de curto prazo em virtude das rápidas mudanças de tecnologia, redução dos ciclos de vida dos produtos e constante inovação no processo de produção, já não demonstram ou refletem verdadeiramente o desempenho recente das empresas.

Quando pressionados pela busca do bom desempenho financeiro a curto prazo, os executivos fazem opções que limitam a busca por investimentos em oportunidades de crescimento. Através desta visão KAPLAN e NORTON(1997:23) alertam:

“O pior é que a pressão por desempenho financeiro a curto prazo pode levar as empresas a reduzir os investimentos em desenvolvimento de produtos, melhoria de processos, desenvolvimento de recursos humanos, tecnologia de informação, banco de dados e sistemas, além do desenvolvimento de clientes e mercados. No curto prazo, o modelo de contabilidade financeira reporta esses cortes de despesas como aumentos de lucratividade, mesmo quando as reduções canibalizam a reserva de ativos de uma empresa e sua capacidade de criar valor econômico futuro. Por outro lado, uma empresa poderia maximizar os resultados financeiros a curto prazo explorando os clientes com preços altos e baixa qualidade de serviços. No curto prazo, essas ações aumentam os lucros reportados, mas a infidelidade e a insatisfação dos clientes deixarão a empresa altamente vulnerável aos ataques da concorrência”.

Neste sentido podemos afirmar que as medidas financeiras são indicadores de ocorrências, porém inadequadas para avaliar e orientar o caminho da organização dentro de

ambientes competitivos, contam somente parte da história das ações passadas e são insuficientes para orientar as ações futuras e na determinação de valor financeiro a longo prazo.

Um exemplo do que foi descrito acima é uma declaração feita pelo presidente da FMC Corporation (1993:143-147), empresa que conseguiu um dos melhores desempenhos financeiros entre as grandes empresas norte-americanas nas décadas de 70 e 80, onde o mesmo recorda:

“Como empresa altamente diversificada, (...) a medida de retorno sobre o capital empregado (ROCE) era particularmente importante para nós. No final do ano, recompensávamos os gerentes de divisão que apresentassem o desempenho financeiro previsto. Vínhamos administrando a empresa com rigor e sucesso nos últimos 20 anos. Mas estava ficando cada vez mais difícil identificar de onde viria o crescimento futuro, e em que outros setores da inovação a empresa deveria participar. Havíamos nos tornado uma empresa com alto retorno sobre o investimento, mas com menos potencial para continuar crescendo. Pelos nossos relatórios financeiros, também não ficava de todo claro o progresso que estávamos obtendo na implementação de iniciativas de longo prazo”.

Esta situação demonstra a preocupação das empresas em obter alternativas ou medidas além de indicadores de medição financeiros, que na maioria das vezes refletem situações passadas, com isso intensificando a importância no uso de medidas ou indicadores não-financeiros, uma vez que tendem a captar o progresso e elevarem o grau e o aperfeiçoamento das empresas, levando-as conseqüentemente ao sucesso.

2.3 – Medidas Não-Financeiras De Avaliação De Desempenho

Em geral a importância de fatores não-financeiros, ou fatores não mensuráveis, é subestimada, pois os cálculos numéricos de fatores mensuráveis resultam num dado com maior grau de definição e precisão. Porém os fatores não-financeiros influenciam no número final e não podem ser considerados menos importantes e devem ser medidos coletivamente com outros fatores financeiros, já que o segundo é consequência do primeiro, ou seja os dados financeiros são consequências de fatores não-financeiros ou práticas que determinaram ou influenciaram o resultado final.

Partindo-se deste ponto ANTHONY (1974:42) alerta “*não se renda à tentação natural de dar demasiado valor aos fatores que podem ser reduzidos a números, mesmo que os números tenham aparência de serem definidos e precisos*”.

De acordo com HENDRIKSEN (1991:448) a palavra mensurar “*é freqüentemente pensada em termos monetários. Não se deveria esquecer que informações não monetárias, tais como capacidade produtiva em toneladas ou número de empregados podem ser relevantes para certas predições e tomadas de decisão*”.

DOMINIAK e LOUDEBACK (1994:443), defendem a idéia de que “*embora na determinação do resultado organizacional sejam mais amplamente examinados dados financeiros, estes são insuficientes para mensurar a performance de uma empresa*”. Reforçando esta idéia SHANK e GOVINDARAJAN (1995: 175) comentam sobre demonstrativos financeiros afirmando que “*são muito parecidos com o placar de um jogo de beisebol. O placar informa a um jogador se ele está ganhando ou perdendo o jogo, mas diz-lhe pouco se ele está bem ou mal dentro das regras do beisebol. Se ele tentar jogar beisebol olhando o placar, não terá êxito no jogo*”. Assim, pode-se definir que o papel desempenhado por uma medida não-financeira em uma organização é mostrar o desempenho além do resultado do jogo (o gol), analisando-se os resultados e tendo-se a noção de todos os pontos que contribuíram para este desempenho.

Deste modo age uma medida não-financeira, tem-se a visão de todos os fatores que influenciaram um determinado resultado, possibilitando através desses fatores uma análise de alternativas possíveis e a decisão de qual a melhor estratégia deve ser implantada pela empresa.

Para McGREE e PRUSAK (1994:184), “*as avaliações estratégicas de desempenho constituem o conjunto integrado de avaliações e processos de gestão que ligam a estratégia à execução*”. Desta forma pode-se observar que através da medição ou avaliação, os gestores podem ter a concreta idéia do que realmente foi ou está sendo executado de acordo com aquilo que foi definido no plano de estratégias da empresa.

Continuando McGREE e PRUSAK (1994:184) apresentam os componentes que devem ser abrangidos nas avaliações, como segue:

- Um conjunto de indicadores de desempenho abrangendo medidas financeiras e não-financeiras;
- Processos de gestão claramente definidos para se adaptarem aos indicadores;

- Uma infra-estrutura para coletar, filtrar, analisar e propagar indicadores importantes a quem de direito dentro da organização”.

Deve-se ressaltar que a avaliação de desempenho tanto não-financeiro como financeiro requer a integração desses três itens citados acima, pois o resultado individual não resulta em sucesso duradouro para a organização, já que um é causa e o outro efeito respectivamente, como já dito anteriormente.

Pode-se a partir dessa idéia evidenciar que as demonstrações contábeis não cobrem todas as áreas da empresa, tais como a satisfação de clientes, motivação de funcionários ou desenvolvimento de novos produtos, sendo que as demonstrações contábeis ou demonstrativos financeiros evidenciam um fato já consumado, e estas áreas descritas trarão resultados a longo prazo e terão influência direta no desempenho financeiro futuro da organização.

De acordo com essa idéia, KAPLAN e NORTON (1997:40) definem que *“os usuários estão preocupados com o futuro, enquanto os relatórios das empresas de hoje focalizam o passado. Embora as informações sobre o passado sejam indicadores úteis do desempenho futuro, os usuários também precisam de informações voltadas para a frente”*.

Complementando, KAPLAN e NORTON (1997:22) alertam destacando que *“na prática, a ênfase excessiva na obtenção e manutenção de resultados financeiros de curto prazo pode levar as empresas a investirem demais em soluções rápidas e superficiais em detrimento da criação de valor a longo prazo, particularmente nos ativos intangíveis e intelectuais em que se apóia o crescimento futuro”*.

Considerando-se que um sistema de demonstrativos financeiros não pode lidar com fatos e informações relativos às perspectivas mais qualitativas, o desafio real é definir e estabelecer um sistema que capture e apresente as informações que se precisa para gerenciar efetivamente, isto é, essas diretrizes explicam os princípios de mensurar as coisas certas. É absolutamente vital para a excelência na avaliação de desempenho empresarial que todos os envolvidos no processo concentrem seus esforços para melhorar o que realmente importa para a organização.

OSTRENGA et al. (1993:258-259) explicam que o sistema de medição de desempenho tem pelo menos três papéis importantes, como segue:

- “a) permitir aos gerentes a monitoração de como a empresa está indo e que aspectos necessitam atenção;

- b) servir como ferramenta de comunicação, ou seja, o sistema de medição deve ser um lembrete constante para as pessoas daquilo que é mais importante ser atingido; e
- c) o sistema de medição deve servir de base para o sistema de premiação da empresa”.

De acordo com SHANK e GOVINDARAJAN (1995:186-187) o uso de medidas não-financeiras apresenta algumas vantagens na avaliação de desempenho, como segue:

“a) as medidas não-financeiras são mais facilmente associadas com a estratégia da empresa; e

b) as medidas são exequíveis e podem ser acionadas no chão de fábrica”.

Por outro lado, também apresentam algumas desvantagens na adoção de medidas não-financeiras como avaliação de desempenho, conforme segue:

“a) a dificuldade de atribuir valores às melhorias referentes as medidas não financeiras;

b) as medidas não-financeiras podem conflitar com as financeiras em uma perspectiva de curto prazo, principalmente quando envolver a redução de ciclos de produção, ou seja, o custo de aquisição de um equipamento que reduza o ciclo de produção é facilmente rastreado, no entanto as receitas decorrentes desta redução de ciclo de produção são mais difíceis de serem visualizadas”.

O quadro a seguir representa algumas medidas com indicadores não-financeiros:

Quadro 2.3 - Medidas e indicadores não-financeiros para avaliação de desempenho

<p>EFICÁCIA</p> <ul style="list-style-type: none"> * Percentagem de quotas de vendas p/ vendedor * Rotatividade de clientes por área e por produto * Falhas nos cronogramas * Participação no mercado (%) efetiva e potencial) * Nível de reputação com os clientes * N° de planos executados/n° total de planos * Potencial de produtos enviados pontualmente <p>EFICIÊNCIA</p> <ul style="list-style-type: none"> * Nível alvo máximo, mínimo ou limite inferior * Percentual de escassez de materiais programados para produção * Mudança nos custos totais médios do tratamento de requisições * Relatório de estoque de itens abaixo do ponto mínimo * Taxas de rejeitos * Tempo de máquina-parada * Razão de mão-de-obra (direta x indireta) * Prazo de entrega médio * Razão de utilização de máquinas * Utilização do espaço 	<p>QUALIDADE</p> <ul style="list-style-type: none"> * Razão da % de rejeitos nos itens recebidos * Índice de rejeição * Quantidade de trabalho corretivo * Índice de queixa de clientes <p>PRODUTIVIDADE</p> <ul style="list-style-type: none"> * Venda por empregado * Taxa de produção por empregado * Tempo total de produção (da matéria-prima ao produto acabado) <p>QUALIDADE DE VIDA DE TRABALHO</p> <ul style="list-style-type: none"> * Absenteísmo de empregados e taxa de rotatividade * N° de reivindicações de empregados * N° de acidentes * Horas trabalhadas p/ empregados além dos níveis alvos <p>INOVAÇÃO</p> <ul style="list-style-type: none"> * N° de novos métodos de produção adotados * Economia de tempo e de custos pelo emprego de novos métodos e tecnologias
---	---

Fonte: SINK, D. Scott, TUTTLE, Thomas C. **Planejamento e medição para a performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993. P. 256 (adaptado por: DUCATI, Ervis. Proposta de uma metodologia de mensuração de custos e determinação dos preços de transferência para avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade em uma empresa agroindustrial. **Dissertação** (Mestrado) - Faculdade de Administração. Santa Catarina: Universidade Federal de Santa Catarina, 1999.p. 61).

3 - MEDIÇÃO DO DESEMPENHO EMPRESARIAL

3.1 - Medindo a Performance Organizacional sob a ótica não-financeira

De acordo com SINK e TUTTLE (1993:2) há sete critérios de medição de performance:

- 1 . Eficácia
- 2 . Eficiência
- 3 . Qualidade
- 4 . Produtividade
- 5 . Qualidade de vida de trabalho
- 6 . Inovação
- 7 . Lucratividade (para os centros de lucro) ou Execução Orçamentária (para os centros de custos e organizações sem fins lucrativos).

Dos itens acima os primeiros seis definem-se como indicadores de desempenho não financeiros, sendo que o sétimo indica a performance sob a visão financeira.

3. 2 - Eficácia

Podemos definir eficácia como a realização das coisas certas, ou seja, fizemos realmente tudo aquilo que nos propusemos a fazer.

De acordo com SINK e TUTTLE (1993:176) eficácia em sua definição operacional é *“a realização efetiva das coisas, pontualmente e com os requisitos de qualidade especificados”*.

Assim podemos identificar dois critérios básicos que estão intimamente ligados à eficácia, a pontualidade na realização das coisas e a qualidade presente nos produtos ou serviços executados.

3.3 - Eficiência

Já Eficiência, segundo SINK e TUTTLE (1993: 176) refere-se a assuntos relativos a consumo de recursos, ou seja, se o consumo previsto de recursos for igual ao consumo efetivo de recursos é sinal de que a empresa foi eficiente.

SINK e TUTTLE (1993:176) ainda destacam que a eficiência *“é uma questão de consumo de input/recursos. Uma organização pode ser eficaz e não-eficiente, eficiente e não-eficaz, nem eficiente nem eficaz, e ainda assim sobreviver”*. Podemos dizer através deste raciocínio que uma organização pode determinar sua eficácia executando tudo aquilo que se propôs a realizar em um prazo determinado, com seu atributo pontualidade, com os padrões de qualidade previstos em seu planejamento estratégico e não sendo necessariamente eficiente, uma vez que poderá realizar o que se propôs sem utilizar a quantidade de recursos predeterminado, ou utilizando uma quantidade de recursos superior ao definido anteriormente.

3.4 - Qualidade

Qualidade para GIFFI, ROTH e SEAL (1990) é definida em três níveis:

“- Qualidade de conformação: um produto de qualidade é aquele que foi fabricado dentro da obediência às especificações; estes produtos estão dentro dos limites aceitáveis de tolerância ou os serviços (quando for o caso) estão de acordo com os padrões. Os produtos costumam ser classificados como “livre de defeitos”.

- Qualidade de necessidade: neste caso, o produto possui uma qualidade tal que satisfaz completamente as necessidades do consumidor. Os atributos percebidos do produto (ou serviço) emparelham as expectativas dos clientes e preenchem suas necessidades.

- Qualidade de espécie: Diz respeito ao nível mais alto de qualidade; neste caso, a qualidade é tão extraordinária que excede aquilo que era esperado pelo consumidor”.

O conceito de qualidade é relativo, tendo em vista o uso que o cliente poderá fazer do produto ou serviço, porém as características de qualidade de tal produto ou serviços devem se adequar às aplicações que o cliente tem em mente.

A nova cultura da qualidade chama por alta qualidade, por produtos confiáveis que atendam às necessidades do consumidor, por uma organização de serviços que atendam aos requisitos de precisão e hora certa, que tenha uma estrutura participativa e que estimule a motivação e o envolvimento do empregado.

3.5 - Produtividade

A produtividade segundo MOREIRA (1996:83) é definida como sendo *“a relação entre a quantidade de produtos ou serviços produzidos e a quantidade de um ou mais insumos que possibilitaram a produção naquele período considerado”*. Sob esta ótica pode-se dizer que medir a produtividade significa medir a produção e os insumos e a relação entre essas quantidades definirá a produtividade.

3.6 - Qualidade de vida no trabalho

De acordo com SINK e TUTTLE (1993:188) a qualidade de vida no trabalho pode ser definida como:

“a resposta ou reação afetiva das pessoas do sistema organizacional a determinados fatores, como: remuneração, condições de trabalho, cultura, liderança, relacionamento com colegas, feedback, autonomia, variedade de aptidões, identidade de tarefas, significância das tarefas, o chefe, o grau de envolvimento no planejamento, solução de problemas, tomada de decisões etc”.

Sob esta definição podemos ter a idéia de que o modo de como as pessoas se sentem na relação com a unidade organizacional é um fator de suma importância para o perfeito desempenho global da organização. Não se pretende fazer a relação de que as pessoas felizes são mais produtivas ou que pessoas infelizes são necessariamente improdutivas. Porém existem vários modos eficazes, como os descritos acima, para se medir a qualidade de vida no trabalho e existem certamente várias maneiras de se desenvolverem métodos que melhorem a qualidade de vida no trabalho e conseqüentemente o desempenho da organização.

3.7 - Inovação

De acordo com SINK e TUTTLE (1993:188-189) a inovação é definida como “o processo criativo de mudar o que estamos fazendo, o modo como estamos fazendo as coisas, e estrutura, tecnologia, produtos, serviços, métodos, procedimentos, políticas etc., para reagir com êxito a pressões, oportunidades, desafios e ameaças externos e internos”.

Podemos dizer que o processo de inovação envolve basicamente três fatores, primeiramente a criatividade, necessariamente a mudança, e o êxito, pois a inovação requer o êxito para não recair meramente na invenção infundada.

Desta forma SINK e TUTTLE (1993:190) afirmam “Inovação é o processo criativo de mudar com êxito tudo aquilo que é necessário para sobreviver, competir, crescer e conseguir os resultados desejados”.

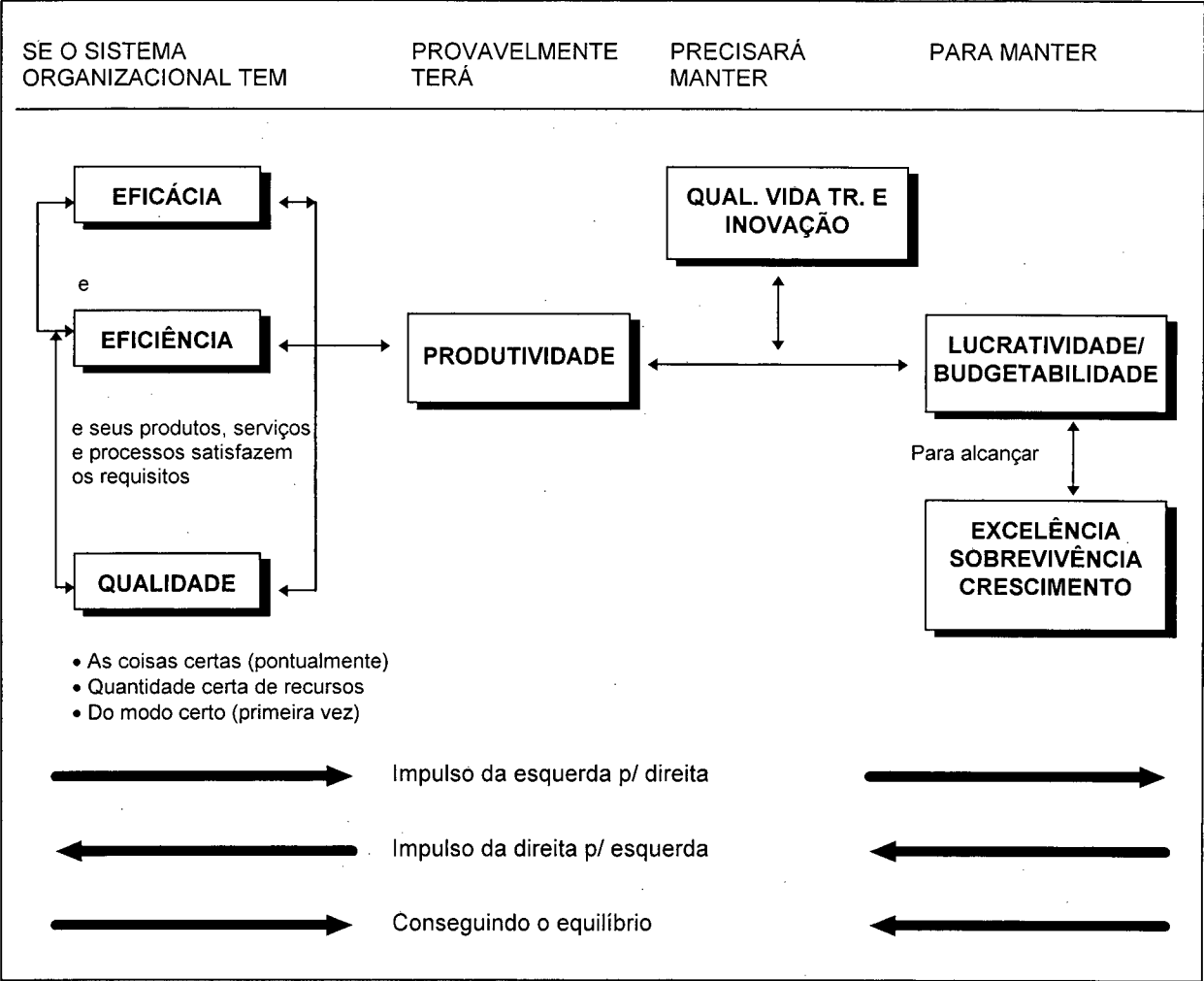
3.8 - Lucratividade

Segundo SINK e TUTTLE (1993:191) “Lucratividade, para um centro de lucros, é uma medida ou um conjunto de medidas que relacionam receita a custos. Budgetabilidade, para um centro de custos, é uma medida ou um conjunto de medidas da relação entre orçamentos, metas, entregas e prazos combinados, e custos, cumprimento e prazos efetivos”.

Podemos identificar através do exposto acima que este sétimo critério é o resultado final e ainda é a soma ou a interação com os demais critérios citados anteriormente. Esta inter-relação leva a empresa a este resultado final, e conseqüentemente a sobrevivência, crescimento, competitividade, ou qualquer outro resultado que tenha sido estabelecido no planejamento da empresa a longo prazo.

A figura a seguir demonstra a relação existente entre os sete critérios da performance organizacional:

Quadro 3.8: Relação entre os sete critérios de performance



Fonte: SINK, D. Scott, TUTTLE, Thomas C. **Planejamento e medição para a performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.p.192.

De acordo com os sete critérios de performance podemos medi-los ou relacioná-los sob três aspectos ou perspectivas, conforme veremos a seguir.

4 - MEDIDAS NÃO-FINANCEIRAS

4.1 - As medidas não-financeiras sob três perspectivas

As três perspectivas que indicam o desempenho sob a ótica não financeira abordadas, que requerem maior importância e que envolvem os critérios mencionados anteriormente, são a Perspectiva do cliente, Perspectiva dos Processos Internos e a Perspectiva do Aprendizado e Crescimento. Essas três perspectivas reunidas fornecem medidas para os resultados desejados e processos capazes de assegurar a obtenção desses resultados no futuro.

4.2 - Perspectiva Dos Clientes

De acordo com KAPLAN e NORTON (1997:67) a perspectiva dos clientes *“permite que as empresas alinhem suas medidas essenciais de resultados relacionados aos clientes - satisfação, fidelidade, retenção, captação e lucratividade”*.

Através desta perspectiva e através destes resultados mencionados acima é que as empresas buscarão os segmentos de clientes e conquistarão o mercado. Isto significa afirmar que irão produzir o componente de “receita” dos objetivos financeiros da empresa.

Esta medida enfocada na perspectiva dos clientes é de suma importância para as empresas, pois as empresas que deixam de compreender ou medir pontos como a satisfação, fidelidade e retenção de clientes, acabam perdendo o mercado para concorrentes que oferecem produtos ou serviços que melhor correspondam às preferências ou necessidades desses clientes.

KAPLAN e NORTON (1997:71) apresentam um grupo com medidas não-financeiras essenciais de resultados dos clientes, como segue:

- Participação de Mercado
- Retenção de Clientes
- Captação de Clientes
- Satisfação de Clientes

4.2.1 - Participação de Mercado

Para KAPLAN e NORTON (1997:71) a medição deste segmento não apresenta maiores dificuldades ao afirmarem que *“medir a participação de mercado é simples desde que o grupo de clientes ou segmento de mercado desejado seja conhecido. Os grupos setoriais, as associações comerciais, as estatísticas do governo e outras fontes públicas geralmente oferecem estimativas do tamanho do mercado”*.

Através desse segmento a empresa mede a sua participação na totalidade dos seus negócios com os clientes. Poderá através dessa medição verificar o aumento de negócios ou o valor agregado ao longo do tempo com clientes, com os quais a empresa mantém relações duradouras de parceria, identificando os pontos que contribuíram para sua conquista neste segmento.

4.2.2 - Retenção de Clientes

A medida de retenção de clientes utilizada na maioria das vezes pelas empresas é a medição da fidelidade dos clientes pelo percentual de crescimento dos negócios realizados com os mesmos.

Esta medição é uma forma ideal para a empresa poder aumentar ou manter a participação de mercado com seus clientes.

4.2.3 - Captação de Clientes

Segundo KAPLAN e NORTON (1997:71) *“a captação de clientes pode ser medida pelo número de novos clientes ou pelo volume total de vendas para novos clientes nesses*

segmentos”. Através desta medição pode-se avaliar a velocidade com que a unidade de negócios atrai ou conquista novos clientes.

Algumas empresas dos setores de assinatura de revista, televisão a cabo, cartões de crédito, por exemplo, conseguem medir sua captação, medindo o número de novos clientes efetivos dividindo pelo número de consultas, uma vez que estas empresas enviam propostas ao seu público alvo. Elas medem o custo de captação por cliente fazendo a relação entre a receita gerada pelos novos clientes e o volume de contatos de vendas.

4.2.4 - Satisfação de Clientes

De acordo com KAPLAN e NORTON (1997:74) *“tanto a retenção quanto a captação de clientes são determinadas pelo atendimento às necessidades dos clientes”*.

As medições mais comuns de satisfação de clientes são feitas através de pesquisas de opinião por correspondências, entrevistas pessoais e entrevistas por telefone, trazendo assim para dentro da empresa as impressões e avaliações do cliente, indicando fatores favoráveis e desfavoráveis para a classificação da satisfação geral do mesmo.

KAPLAN e NORTON (1997:74) afirmam que a empresa poderá se certificar da satisfação de seus clientes quando obtém o seu retorno, declarando que *“somente quando os clientes classificam suas experiências de compra como tal ou extremamente satisfatórias a empresa pode contar com a repetição”*.

O quadro a seguir demonstra de que forma são medidas ou para que servem as medidas citadas anteriormente, como a Participação de Mercado, Captação de Clientes, Retenção de Clientes e Satisfação dos Clientes:

Quadro 4.2.4: Resumo dos objetivos das medidas não-financeiras

Participação de Mercado	Reflete a proporção de negócios num determinado mercado (em termos de clientes, valores gastos ou volume unitário vendido)
Captação de Clientes	Mede, em termos absolutos ou relativos, a intensidade com que uma unidade de negócios atrai ou conquista novos clientes ou negócios.
Retenção de Clientes	Controla, em termos absolutos ou relativos, a intensidade com que uma unidade de negócios retém ou mantém relacionamentos contínuos com seus clientes.
Satisfação dos Clientes	Mede o nível de satisfação dos clientes de acordo com critérios específicos de desempenho dentro da proposta de valor

Fonte: KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **A Estratégia Em Ação - Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997,p.72. (adaptado).

4.3 - Perspectiva Dos Processos Internos da Empresa

Para KAPLAN e NORTON (1997:100) cada empresa usa um conjunto de processos específicos a fim de criar valor para os clientes e produzir resultados financeiros, mencionando um modelo incluindo três processos, como segue:

- Inovação.
- Processo de operações.
- Serviço pós-venda.

4.3.1 - Inovação

O processo de inovação é um estágio onde as empresas determinam a criação de valor e crescimento, identificando e cultivando novos mercados, novos clientes e as necessidades emergentes e urgentes dos seus clientes atuais.

Uma intensa competição globalizada leva as empresas a efetuarem melhorias contínuas em seus produtos já existentes e a desenvolverem habilidades para introduzir produtos ou serviços diferenciados dos existentes no mercado e com maior valor para os clientes.

Através da inovação, a empresa pode penetrar em novos mercados, aumentar suas receitas e margens, crescer e elevar seu próprio valor para o acionista.

Algumas das medidas mais comuns para se medir a inovação são: o número de novos produtos ou serviços por ano, a porcentagem da receita devida a novos produtos ou serviços e número médio de habilidades por funcionário.

O número de novos produtos ou serviços por ano é a medida mais óbvia da inovação, pois a relação é feita diretamente aos novos produtos lançados no mercado, assim a empresa mais inovadora será a que maior número de produtos lançar no mercado em determinado período.

A porcentagem de receita devida a novos produtos ou serviços será a relação direta com a receita gerada pelos novos produtos lançados no mercado em relação a receita total gerada pela empresa.

O número médio de habilidades por funcionário pode ser medido de acordo com a potencialidade dos funcionários, ou seja, a extensão de como os funcionários estão aptos para desenvolver a multiplicidade de funções que a inovação exigirá.

4.3.2 - O Processo de Operações

Este processo têm início desde o pedido do cliente e termina com a entrega do produto, enfatizando a eficiência na entrega pontualmente, com os requisitos de qualidade exigidos ou esperados pelo cliente.

De acordo com KAPLAN e NORTON (1997:111) *“a influência recente da gestão da qualidade total e da competição baseada no tempo praticada pelas principais indústrias*

japonesas levaram muitas empresas a complementar suas medidas tradicionais de custo e finanças com medidas de qualidade e do tempo do ciclo”.

Muitos clientes valorizam extremamente tempos de desenvolvimentos de produtos curtos, medidos como o tempo transcorrido desde o momento em que é feito o pedido do produto até o momento em que tal produto é recebido.

Existem sobre este aspecto vários indicadores que podem medir a qualidade dos produtos no processo de produção como, taxas de defeito em peças (por processo), índice de acerto (quociente de itens corretos produzidos em relação a itens corretos processados), desperdício, perdas, retrabalho, devoluções e percentual de processos sob controle estatísticos.

4.3.3 - Serviço Pós-Venda

O serviço de pós-venda é considerado a fase final da cadeia de valor interna, ou seja, é a fase que inclui serviços posteriormente a produção do produto e entrega do mesmo ao cliente, incluindo garantia e conserto, correção de defeitos e devoluções.

A medição deste serviço pode ser verificada de acordo como nível de atendimento imediato, ou seja, o percentual de solicitações dos clientes atendidos com uma única visita de serviço, sem a exigência de novas visitas para a resolução do mesmo problema. Este é um ponto muito importante na conquista da fidelidade dos clientes e na sua confiabilidade para com a empresa, essas são garantias para que o cliente assegure o seu direito de consumidor e dê continuidade a parceria com a empresa.

4.4 - Perspectiva de Aprendizado e Crescimento

Esta perspectiva tem seu enfoque principal no aprendizado e no desenvolvimento das capacidades dos funcionários. Ou seja, essa medição avalia a capacidade criativa dos funcionários para que sejam mobilizadas no sentido dos objetivos da organização.

Segundo KAPLAN e NORTON (1997:133) os funcionários desempenham funções diretamente ligadas ao resultado das empresas, quando declaram que *“as idéias que permitem melhorar os processos e o desempenho para os clientes cada vez mais emanam dos funcionários da linha de frente, que se encontram mais próximos dos processos internos e dos*

clientes". Esta observação faz a ligação entre os funcionários da empresa e seus clientes, já que os mesmos lidam com a produção e são a base direta dos contatos com o cliente, que são a fonte geradora de receita para a empresa.

Ainda reforçando esta idéia KAPLAN e NORTON (1997:133) comentam que os *"padrões que determinam como os processos internos e a resposta aos cliente deveriam ser realizadas servem como base a partir da qual devem ser feitas melhorias contínuas, mas não servem como padrões para o desempenho atual e futuro"*.

É necessário que os funcionários adquiram capacidades e deixem de ser apenas processadores burocráticos de solicitações de clientes para se tornarem conselheiros proativos, confiáveis e reconhecidos como parte essencial na geração de resultados para empresa e conseqüentemente elevem o grau de desempenho da empresa.

O grupo de medidas essenciais que medem o comportamento dos funcionários, podem ser traduzidas em três medidas de resultados: Satisfação dos funcionários, Retenção de funcionários e Produtividade dos funcionários.

4.4.1 – Satisfação dos funcionários

A satisfação dos funcionários e a satisfação com o emprego são reconhecidamente considerados importantes na maioria das empresas. Pois para que a empresa possa ter clientes altamente satisfeitos, deve ser necessário que os clientes sejam atendidos por funcionários satisfeitos.

A satisfação dos funcionários geralmente é medida pelas empresas através de relatórios anuais ou pesquisas contínuas. A pesquisa da satisfação dos funcionários é composta por itens tais como, envolvimento nas decisões, acesso a informações suficientes para o correto e bom desempenho da função, incentivo constante ao uso de criatividade e iniciativa, reconhecimento pela realização de um bom trabalho, qualidade do apoio administrativo e satisfação geral com a empresa .

Deve-se ressaltar ainda que funcionários satisfeitos são uma pré-condição para o aumento de produtividade, da capacidade de resposta , da qualidade e da melhoria de serviço de atendimento ao cliente.

4.4.2 – Retenção de funcionários

A satisfação dos funcionários é a condição necessária para a retenção e produtividade dos mesmos e a retenção dos funcionários capta o objetivo de reter aqueles funcionários nos quais as empresas tem interesse a longo prazo.

Para KAPLAN e NORTON (1997:136) a teoria subjacente a essa medida *“é de que a empresa está investindo a longo prazo em seus funcionários para que quaisquer saídas indesejadas não representem uma perda do capital intelectual da empresa”*.

Esta idéia demonstra que funcionários leais e antigos guardam valores importantes para a empresa, ou seja conhecimento perfeito dos processos organizacionais e relação de parceria e sensibilidade às necessidades dos clientes.

A medida de retenção de funcionários é medida pela empresa através do percentual de rotatividade de pessoas-chaves dentro do sistema organizacional.

4.4.3 – Produtividade dos funcionários

Segundo KAPLAN e NORTON (1997:136) a produtividade dos funcionários *“mede o resultado do impacto agregado da elevação do nível de habilidade e da moral dos funcionários, pela inovação, pela melhoria dos processos internos e pelos clientes satisfeitos”*.

Existem várias maneiras de se medir a produtividade dos funcionários , porém a maneira mais simples é a receita por funcionário, ou seja o volume de produção gerado por funcionário. A medida em que os funcionários e a empresa tornam-se mais eficazes na venda de um produto ou serviço, agregam maior valor e a receita por funcionário conseqüentemente aumenta.

5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

O mercado altamente competitivo e a concorrência acirrada, onde a maioria das empresas lutam por espaço, as mesmas precisam captar, dentro de suas características fatores críticos que possibilitem ampliar seu sucesso e que as diferenciem dos seus concorrentes.

Desta forma as medidas não-financeiras, como a satisfação do cliente, a excelência na elaboração, a liderança de mercado, a qualidade, a confiabilidade e a capacidade de resposta ao cliente, definem-se como características ou capacidades essenciais para a sobrevivência ou o crescimento de uma empresa no mercado atual.

Assim, é de suma importância que tais capacidades sejam medidas ou monitoradas afim de que possam contribuir para o crescimento das empresas, uma vez que são causas ou conseqüências ligadas diretamente ao seu resultado financeiro.

A medição é forma eficaz para o gerenciamento das empresas, uma vez que avaliam as operações e as contribuições dos diversos fatores ao resultado da empresa. Também tem a finalidade de realimentar os dirigentes com informações, de forma que possam corrigir eventuais falhas de planejamento, verificar o cumprimento de metas estabelecidas no plano estratégico e ainda desenvolver potencialidades para reforçar o desempenho organizacional.

As medidas não financeiras de desempenho possibilitam o descobrimento de fatores que geram possibilidades às empresas e que influenciam diretamente no resultado financeiro das mesmas. Além disso, são facilmente ligadas a todas as áreas da empresa e podem ser identificadas em diversos departamentos, como por exemplo: a medida de satisfação do cliente ligada diretamente ao desempenho dos funcionários, a qualidade ou a motivação dos funcionários ao processo de produção e o resultado financeiro ligado a todos esses fatores em conjunto.

Assim, podemos concluir que a medição através de fatores não-financeiros tende a definir potencialidades que dão ou poderão dar vantagem competitiva e características que possam permitir as empresas sobreviver, desenvolver e prosperar em seus mercados.

Podemos ainda salientar que os resultados financeiros positivos são decorrência da implantação de práticas gerenciais bem sucedidas e conseqüentemente através da análise ou avaliação de fatores não-financeiros a empresa possa destacar fatores críticos que possibilitem seu crescimento.

Como acadêmica este trabalho contribuiu de forma a intensificar um conhecimento maior sobre o assunto enfocado nesta monografia. Porém, por tratar-se de um estudo com base em revisões bibliográficas, ficou limitada a percepção de como as medidas não-financeiras podem ser avaliadas ou transformadas em “valores” ou em quanto contribuem monetariamente para o resultado final das empresas (lucro).

Para se obter uma ligação ou se fazer uma conexão entre avaliações de desempenho através de medidas não-financeiras e o resultado financeiro das empresas, faz-se necessário o desenvolvimento de uma pesquisa de campo ou um estudo de caso, ou seja, devem ser utilizados fatos concretos ou realidades da vida prática das empresas.

Talvez com o desenvolvimento de um estudo de caso, onde as medidas não-financeiras sejam identificadas e conectadas ao resultado econômico-financeiro, fique evidenciado com maior clareza a importância ou a influência de medidas não financeiras a esse resultado, identificando assim a contribuição que as mesmas possam gerar ou deixar de gerar em uma empresa.

6 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDER-EGG, Ezequiel. *Introducción a las técnicas de investigación social*; para trabajadores sociales. 7ª ed. Buenos Aires, Humanitas, 1978. Quarta parte, Capítulo 26.
- ANTHONY, Robert N. *Contabilidade Gerencial: Introdução a Contabilidade*. Traduzido por Luíz Aparecido Caruso. São Paulo: Atlas, 1974.
- BACKER, Morton, JACOBSEN, Lyle E. *Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas*. São Paulo; McGraw-Hill, 1973. V. 1-2.
- BARROS, Aidil de Jesus Paes de & LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. *Projeto de Pesquisa: Propostas Metodológicas*. 2ª ed., Petrópolis, RJ: Vozes, 1990.
- BEUREN, Ilse M. *Gerenciamento da informação: um recuo estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998.
- DOMINIAK, Geraldine F. & LOUDERBACK III, Joseph G. *Managerial accounting*. 7 ed. Cincinnati, Ohio, South-Western Publishing, 1994.
- DOPUCH, Nicholas; BIRNBERG, Jacob G.; e DEMSKI Joel S. *Coaccounting: accounting data for management's decisions*. 3ª ed. New York, Harcourt Brace Javonovich, 1982.
- GIFFI, Craig; RPTH, Aleda V.; SEAL, Gregory M. (1990) - *Competing in world class manufacturing: America's 21st Century Challenge*. Business One Irwin. Homewood, Ill., Richard D. Irwin, inc.
- GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar Projetos de Pesquisa*. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 1991.
- JOHNSON, H. Thomas, KAPLAN, Robert S. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

- KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P. *A Estratégia Em Ação - Balanced Scorecard*; Tradução Luiz Euclydes Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- "Implementing the Balanced Scorecard at FMC Corporation: Na Interview with Larry D. Brady", *Havard Business Review* (setembro-outubro de 1993): 143-147.
- MANZO, Abelardo J. *Manual para la preparación de monografías; uma guia para presentar informes y tesis*. Buenos Aires, Humanitas, 1971.
- McGEE, James & PRUSAK, Laurence. *Gerenciamento estratégico da informação: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como ferramenta estratégica*. Rio de Janeiro: Campus, 1994.
- MOREIRA, Daniel Augusto, *Dimensões do desempenho em manufatura e serviços*. São Paulo: Pioneira, 1996.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Sistemas de informações gerenciais*. São Paulo : Atlas, 1992.
- OSTRENGA, Michael R. et al. *Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos*. 12.ed. Rio de Janeiro: Record, 1993.
- PELEIAS, Ivan Ricardo. *Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica*. **Dissertação** (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1992.
- SHANK, Jonh K. & GOVINDARAJAN, Vijay. *Gestão Estratégica de Custos*. Traduzido por Luíz Orlando Lemos. São Paulo: Campus, 1995.
- SINK, D. Scott, TUTTLE, Thomas C. *Planejamento e medição para a performance*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.